Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 31140 du rôle
Inscrit le 3 août 2012

Audience publique du 6 novembre 2013

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... s.àr.l., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 31140 du rôle, déposée le 3 août 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., expert-comptable, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, représentée par son gérant actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 mai 2012 refusant de faire droit à la réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009 et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis le 7 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 28 décembre 2012 par Monsieur ... au nom de la société à responsabilité limitée ... s.àr.l. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 janvier 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives.

Le 31 décembre 2009, respectivement le 10 juin 2010, la société à responsabilité limitée ... s.àr.l., ci-après dénommée « la société ... », déposa les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2008 et 2009.

Par courrier du 15 juillet 2010, l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Société …, en vertu des §§ 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », invita la société ... de fournir les « *Pièces*

justificatives concernant l'acquisition /constitution des droits intellectuels pour les années 2008 et 2009.

Le tableau d'amortissement de ces droits 2008 et 2009. […] »

Par courrier du 13 août 2010, la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. prit position par rapport à la demande de l'administration des Contributions directes au nom et pour compte de la société ....

Par courrier du 7 novembre 2011, l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Société … en vertu du § 205, alinéa 3 AO, informa la société ... de son intention de déroger aux déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2008 et 2009 aux motifs suivants :

« *A l'exception de la création de logiciels informatiques, la définition des droits dont la rémunération peut être exonérée suivant l'article 50bis L.I.R. exclut les droits d'auteur.*

L'exonération partielle de 29.836,41 € pour 2008 et de 50.758,11 € pour 2009 n'est pas accordée.

La bonification d'impôts n'est pas accordée pour les logiciels. Autodesk Maya est un logiciel », tout en l'invitant de présenter ses observations pour le 28 novembre 2011 au plus tard.

Le 7 décembre 2011, l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Société …, émit à l'égard de la société ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 2008 et 2009, ainsi que les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal concernant les années 2008 et 2009.

Par courrier de son mandataire du 6 mars 2012, la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre des bulletins de l'impôt précités. Cette réclamation fut formulée en les termes suivants :

« […] *J'ai l'honneur de vous faire savoir que j'ai été mandaté par la SARL ... ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, conformément au mandat joint en annexe, pour introduire en leur nom une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial des années 2008 et 2009 émis le 07 décembre 2011.*

Au terme de ces bulletins, il apparaît que l'exonération partielle demandée par mon mandant en vertu de l'article 50 bis L.I.R. a été refusée au motif que les dessins et modèles n'ont pas été enregistrés auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle.

Pourtant, les droits dont mon mandant revendique l'exonération sont bel et bien des dessins et modèles au sens de l'article 50bis du L.I.R. et ce bien qu'aucun enregistrement n'ait été opéré auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle.

Du reste, l'exigence de dépôt revendiqué par l'administration ne résulte pas des dispositions explicites de l'article 50 bis L.I.R. puisque le législateur n'a pas précisé qu'il devait s'agir de dessins ou modèles « protégés » pour que le régime puisse s'appliquer.

Mon mandant entend insister sur le fait qu'il faut observer la réalité économique de sa situation, à savoir l'existence de dessins et de modèles, et que ces dessins et modèles ont été générateurs de revenus, quelle que fût la qualité de la protection de ces dessins et modèles.

Il faut d'ailleurs souligner que le dépôt d'un dessin ou d'un modèle auprès de l'OBPI ne qualifie pas le dessin ou le modèle mais les protège contre la contrefaçon.

Mon mandant entend également insister sur le réalisme du droit fiscal qui veut que la fiscalité connaisse la réalité économique d'une situation plutôt que l'observation purement juridique de cette situation. Il entend en conséquence être imposé conformément à l'existence de ses dessins et modèles, indépendamment de la question de savoir si ses dessins et modèles étaient correctement et suffisamment protégés pour le garantir contre une utilisation abusive par des tiers.

Mon mandant sollicite en conséquent la rectification des bulletins d'impôts susvisés pour admettre l'exonération des revenus conformément aux dispositions de l'article 50 bis L.I.R. […] »

En date du 4 mai 2012, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », prit une décision libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 6 mars 2012 par le sieur ..., au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009 et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis en date du 7 décembre 2011 et notifiés en date du 12 décembre 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 301 et 94 alinéa 1 er de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le § 254 alinéa 2 AO ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé l'exonération partielle prévue par les dispositions de l'article 50bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) en ce qui concerne des dessins et modèles utilisés à des fins lucratives, au motif que ces dessins et modèles n'auraient pas fait l'objet d'un enregistrement auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle (OBPI) ;

Considérant que d'après la réclamante « l'exigence de dépôt revendiqué par l'administration ne résulte pas des dispositions de l'article 50bis L.I.R. puisque le législateur n'a pas précisé qu'il devait s'agir de dessins ou modèles « protégés », pour que le régime puisse s'appliquer » et qu'il faudrait plutôt « insister sur le fait qu'il faut observer la réalité économique de sa situation (de la réclamante), à savoir l'existence de dessins et de modèles, et que ces dessins et modèles ont été générateurs de revenus, quelle que fût la qualité de la protection de ces dessins et modèles » ;

Considérant que même si l'existence de dessins ou modèles, dont la réclamante est la promotrice et qui lui servent essentiellement à des fins lucratives, n'est en l'espèce nullement remise en cause, il n'en est pas moins que le directeur, au travers de sa circulaire L.I.R. n° 50bis/1 du 5 mars 2009, exige expressément que toutes marques de fabrique ou de commerce, de dessins ou de modèles, susceptibles de profiter, le cas échéant, de l'exonération partielle prévue à l'endroit de l'article 50bis L.I.R., font l'objet d'un dépôt auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle ;

Considérant que cette exigence ne peut sous aucun prétexte être qualifiée d'arbitraire, mais qu'elle repose bel et bien sur des motifs dont le but est, d'une part, de protéger l'auteur des droits contre des abus, et, d'autre part, de permettre une appréciation et une vérification claire et nette à l'administration ;

Considérant que plusieurs facteurs sont à observer lors de la décision sur l'application éventuelle des dispositions de l'article 50bis L.I.R. ; qu'il y a lieu de nommer de prime abord la condition temporelle, que la constitution ou l'acquisition du droit doit obligatoirement se situer à une date postérieure au 31 décembre 2007 ; que de plus l'administration doit être en mesure de vérifier si un même droit n'a été à l'origine que d'un seul octroi de l'exonération ; qu'en l'occurrence il incombe à l'administration de vérifier la date du 1er dépôt du droit, de même que l'identité de son auteur ; qu'elle doit donc disposer d'une source d'informations sûre et certaine, en l'espèce l'OBPI ;

Considérant encore qu'à la base, l'idée de l'introduction d'un système autonome de contrôle a permis, entre autres, de conférer une protection uniforme à tous les créateurs de propriété intellectuelle ; que c'est justement l'OBPI susmentionné qui est en charge du contrôle de l'authenticité des dessins ou modèles, notamment en vérifiant si la demande de dépôt satisfait

aux conditions formelles ; que seulement dans l'affirmative, une date de dépôt est fixée et que la procédure de publication est entamée ; que cette manière d'agir permet notamment aux auteurs d'être en mesure de se protéger contre la contrefaçon et les imitations ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que l'exigence du dépôt d'un dessin ou d'un modèle nouvellement créé auprès de l'OBPI ne résulte nullement d'une quelconque raison arbitraire ou restreignante de la part de l'administration, mais que, tout au contraire, le dépôt se justifie notamment de par des motifs d'équité, de conception et de contrôle objectif ;

Par ces motifs

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 août 2012, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 4 mai 2012.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et des bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le prédit recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la société ... fait valoir que ni l'article 50bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », ni aucune autre disposition de cette même loi, limiterait le bénéfice de l'application de l'exonération litigieuse aux seuls dessins ou modèles déposés à l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle, ci-après dénommé « l'OBPI ».

Quant à la circulaire intitulée « LIR n°50bis/1 », émise par le directeur en date du 5 mars 2009, désignée ci-après « la circulaire », invoquée par le directeur à la base de la décision déférée, la demanderesse est d'avis qu'elle instituerait une obligation supplémentaire non prévue par la loi.

Elle expose qu'elle aurait décidé de ne pas enregistrer les dessins puisque le risque de contrefaçon aurait été minime et que la question de savoir si les dessins en cause seraient bien ou mal protégés serait étrangère au droit fiscal.

Finalement, la demanderesse donne à considérer que l'enregistrement d'un dessin auprès de l'OBPI ne serait pas le seul moyen d'en assurer sa protection étant donné que le règlement (CE) n° 6/2002 du Conseil du 12 décembre 2001 sur les dessins ou modèles communautaires, ci-

après désigné par « le règlement 6/2002 », assurerait une protection aussi bien aux dessins et modèles enregistrés qu'aux dessins ou modèles non enregistrés.

Le délégué du gouvernement fait valoir que l'article 50bis, paragraphe 4, 1. LIR ferait dépendre l'exonération prévue au même article de la condition que le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007, de sorte que, afin de pouvoir vérifier de manière claire et nette cette condition, ce serait à bon droit que le directeur aurait exigé le dépôt des dessins en cause à l'OBPI. Le délégué du gouvernement donne encore à considérer qu'en vertu de l'article 3.1. de la Convention Benelux en matière de propriété intellectuelle du 25 février 2005, ci-après dénommée « la Convention Benelux », le droit exclusif à un dessin ou modèle s'acquerrait par le premier dépôt, de sorte que ce serait l'enregistrement qui serait attributif du droit en la matière des dessins et modèles.

Par ailleurs, la demanderesse ne prouverait pas la constitution de droits de propriété intellectuelle au sens de l'article 50bis LIR après le 31 décembre 2007.

A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement fait valoir que s'il était exact que le règlement 6/2002 prévoirait certaines conditions de protection, la demanderesse resterait en défaut de prouver que la date de constitution pour les dessins ou modèles au titre desquels elle a demandé l'exonération partielle de l'article 50bis LIR se situerait après le 31 décembre 2007.

Force est de prime abord au tribunal de constater que si la nature des revenus dont la demanderesse entend bénéficier de l'exonération prévue à l'article 50bis LIR n'a pas été discutée par les parties, il ressort néanmoins des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2008 et 2009 et des pièces comptables versées qu'elle invoque l'exonération à hauteur de 80% de la plus-value réalisée lors de la cession de droits de propriété intellectuelle, à savoir un montant de 29.836,41 € pour l'année 2008 et un montant de 50.758,11 € pour l'année 2009. Plus particulièrement, il ressort encore des explications non contestées des parties[1] que la demanderesse entend bénéficier de l'exonération prévue à l'article 50bis LIR à hauteur de 80% de la plus-value réalisé lors de la cession de dessins ou modèles, de sorte que la disposition légale applicable en l'espèce est l'article 50bis, alinéa 3 LIR.

Aux termes de l'article 50bis, alinéa 3 LIR : « *La plus-value dégagée lors de la cession* […] *d'un dessin ou d'un modèle est exonérée à hauteur de 80%* […] ». Quant aux conditions d'applications de l'alinéa précité le paragraphe 4 du même article dispose : « *1. le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007 ;*

2. les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le droit sont à porter à l'actif du bilan du contribuable et à intégrer dans le résultat au titre du premier exercice pour lequel l'application des dispositions des alinéas susvisés entre en ligne de compte pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit […] », tandis que l'alinéa 5 du même article soumet l'application de l'alinéa 3 notamment à la condition supplémentaire que « *le droit n'ait pas été acquis d'une personne qui a la qualité de société associée* » telle que plus amplement définie à cet alinéa.

---

[1] Voir décision directoriale du 4 mai 2012 déférée, page 2, § 4

Dès lors, l'exonération fiscale de 80% de la plus-value dégagée lors de la cession d'un dessin ou d'un modèle prévue par l'article 50bis, alinéa 3 LIR, est notamment subordonnée, en vertu de l'article 50bis, alinéa 4, 1. LIR, à la condition que le droit ayant fait l'objet de la cessation ait été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007.

En l'espèce, les parties en cause sont en désaccord sur l'interprétation qu'il y a lieu de réserver à la notion de constitution du droit auquel se réfère l'article 50bis, alinéa 4 LIR.

Force est au tribunal de constater que l'article 50bis LIR ne fournit aucune précision quant à la notion de constitution du droit, ni quant à la date à partir de laquelle le droit litigieux est à considérer comme constitué. Dès lors, la disposition précitée ne limite pas la preuve de la constitution du droit à l'enregistrement auprès de l'OBPI. S'il est exact que la circulaire impose une telle condition, pour, selon l'avis du tribunal, de justes raisons telles qu'exposées par le directeur dans le cadre de la décision déférée, il n'en reste pas moins que le législateur n'a pas introduit une telle condition, de sorte que la circulaire ne saurait valablement exiger des conditions supplémentaires allant au-delà des termes de la loi. En effet, les directives internes qu'une autorité administrative peut, dans le cadre de son champ de compétence, adopter pour se donner des lignes de conduite en fixant notamment des procédures ou critères suivant lesquels certaines affaires qui lui sont soumises ou qui relèvent de son domaine de compétence sont à traiter notamment par les fonctionnaires qui se trouvent sous ses ordres, doivent obligatoirement se situer dans le cadre des dispositions légales et réglementaires applicables et elles ne peuvent en aucun cas comprendre des règles allant au-delà de ce qui est expressément prévu par la loi ou ses règlements grand-ducaux d'application.[2]

Dès lors, quant à la question de savoir ce qu'il faut entendre par la constitution d'un droit au sens de l'article 50bis, alinéa 4 LIR, il y a lieu, à défaut de définition ou de règlementation en droit interne, de se référer à la Convention Benelux déterminant plus précisément les conditions dans lesquelles les dessins et modèles notamment sont protégés. En effet, c'est à partir du moment où un droit intellectuel est protégé qu'il y a lieu d'admettre qu'il est constitué.

La Convention Benelux dispose certes à l'article 3.5 « *le droit exclusif à un dessin ou modèle s'acquiert par l'enregistrement du dépôt* [...] *auprès de l'Office (dépôt Benelux)* […], de sorte à soutenir en apparence la thèse retenu par le directeur que le bénéfice de l'exonération de l'article 50bis LIR est soumis à l'enregistrement auprès de l'OBPI, il n'en reste pas moins que l'article 3.3 de ladite convention dispose « *1. Un dessin ou modèle est considéré comme nouveau si, à la date de dépôt ou à la date de priorité, aucun dessin ou modèle identique n'a été divulgué au public.* […]

2. Un dessin ou modèle est considéré comme présentant un caractère individuel si l'impression globale que ce dessin ou modèle produit sur l'utilisateur averti diffère de celle que produit sur un tel utilisateur tout dessin ou modèle qui a été divulgué au public avant la date de dépôt ou la date de priorité. […]

3. Pour l'appréciation de la nouveauté et du caractère individuel un dessin ou modèle est réputé avoir été divulgué au public si ce dessin ou ce modèle a été publié après enregistrement

[2] cf trib. adm. 13 décembre 2006, n° 19410a du rôle, Pas. adm. 2012, V° impôts, n° 476

ou autrement, ou exposé, utilisé dans le commerce ou rendu public de toute autre manière, sauf si ces faits, dans la pratique normale des affaires, ne pouvaient raisonnablement être connus des milieux spécialisés du secteur concerné, opérant dans la Communauté européenne ou l'Espace économique européen, avant la date de dépôt ou la date de priorité. Toutefois, le dessin ou modèle n'est pas réputé avoir été divulgué au public uniquement parce qu'il a été divulgué à un tiers à des conditions explicites ou implicites de secret. »

Si on tient par ailleurs compte de l'article 3.1, 1. de la Convention Benelux qui dispose qu' « *Un dessin ou modèle n'est protégé que dans la mesure où le dessin ou modèle est nouveau et présente un caractère individuel* », la conclusion s'impose que la seule divulgation au public, dans les conditions plus amplement précisées à l'article 3.3 précité de la Convention Benelux, confère à l'auteur du dessin des droits même avant l'enregistrement, puisqu'un dessin identique à un autre ayant déjà été divulgué au public, respectivement un dessin ne présentant pas un caractère individuel, soit un dessein dont l'impression globale qu'il produit sur l'utilisateur averti ne diffère pas de celle que produit sur un tel utilisateur tout dessin ou modèle qui a été divulgué au public avant la date du dépôt ou la date de priorité, n'est pas protégé et ne saurait partant être admis à l'enregistrement.

Dès lors, le tribunal est amené à conclure que la constitution d'un droit plus particulièrement sur un dessin ou un modèle peut, à côté notamment de l'enregistrement auprès de l'OBPI, et en l'absence d'une règlementation plus précise à travers l'article 50bis LIR, être située au moment de la divulgation au public dans les conditions définies à l'article 3.3 précité de la Convention Benelux.

Cette analyse est encore confirmée par l'article 1er, paragraphe 2, a) du règlement 6/2002 aux termes duquel « *Un dessin* […] *communautaire est protégé : a) en qualité de « dessin* […] *communautaire non enregistré », s'il est divulgué au public selon les modalités prévues par le présent règlement* », en l'occurrence l'article 7 du même règlement.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'en restreignant la notion de constitution du droit plus particulièrement sur un dessin ou un modèle à l'enregistrement auprès de l'OBPI, le directeur n'a pas respecté les termes de l'article 50bis LIR.

Cependant, le tribunal constate encore que la demanderesse n'a pas pris position par rapport à la motivation du refus de bénéficier de l'exonération de l'article 50bis LIR telle que présentée par le délégué du gouvernement selon laquelle la demanderesse ne prouverait pas que la constitution du droit litigieux se situerait postérieurement à la date butoir du 31 décembre 2007.

Or, tel que relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « […] *la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* », de sorte qu'il aurait appartenu à la demanderesse de soumettre au tribunal des éléments suffisamment précis afin de le mettre en mesure d'apprécier si la constitution du droit litigieux se situe au-delà du 31 décembre 2007.

Cependant, en l'espèce la demanderesse omet d'indiquer les circonstances susceptibles de prouver que la constitution de ces droits se situe au-delà du 31 décembre 2007, de sorte qu'elle est à débouter de son recours, étant relevé par ailleurs que les tableaux versés à l'administration des Contributions directes en date du 13 août 2010 par la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. sont, à défaut d'explications plus circonstanciées, insuffisants à cet égard.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 6 novembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri   s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 08.11.2013
Le Greffier du Tribunal administratif